

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

22 de outubro de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Diretiva – Direito a dedução – Recusa – Venda realizada por uma entidade considerada como não existente»

No processo C-277/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 6 de março de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de junho de 2014, no processo

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: T. von Danwitz (relator), presidente de Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász e C. Vajda, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, por P. Szczerbiak e T. Szymański, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação do Governo austríaco, por G. Eberhard, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do

imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de maio de 2002 (JO L 128, p. 41, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (a seguir «PPUH Stehcemp») ao Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (Diretor da Direção de Finanças de Łódź), a respeito da recusa deste em admitir o direito a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante pela PPUH Stehcemp sobre operações consideradas suspeitas.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, estão sujeitas ao IVA «as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 4, n.os 1 e 2, desta diretiva dispõe:

«1. Por ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

2. As atividades económicas referidas no n.º 1 são todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica.»

5 Nos termos do artigo 5º, n.º 1, da diretiva, por «entrega de um bem» entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

6 O artigo 10.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva dispõe:

«1. Para efeitos do disposto na presente diretiva:

a) Por facto gerado do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. [...]»

7 Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, da mesma diretiva, «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

8 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.ºF, n.º 1, prevê:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis,

o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;».

9 O artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.ºF, n.º 2, prevê que, para poder exercer o direito à dedução prevista no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva, o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 3, da mesma diretiva;

10 Este artigo 22.º, que figura no título XIII da mesma diretiva, intitulado «Obrigações dos devedores do imposto» dispõe nos seus n.os 1, alínea a), 3, alínea b), 4, alínea a), e 5, na redação resultante do artigo 28.ºH da Sexta Diretiva:

«1. a) Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos. Os Estados-Membros autorizam e podem mesmo obrigar, segundo modalidades por eles determinadas, o sujeito passivo a efetuar essas declarações por via eletrónica;

[...]

3.

[...]

b) Sem prejuízo das disposições específicas constantes da presente diretiva, nas faturas emitidas por força do disposto no primeiro, segundo e terceiro parágrafos da alínea a), as únicas menções obrigatórias para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado são as seguintes:

- a data de emissão;
- um número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma única;
- o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, referido na alínea c) do n.º 1, ao abrigo do qual o sujeito passivo tenha efetuado a entrega de bens ou a prestação de serviços;
- o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado do cliente, a que se refere o n.º 1, alínea c), ao abrigo do qual tenha sido efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no ponto A do artigo 28.ºC;
- o nome e o endereço completo do sujeito passivo e do seu cliente;
- a quantidade e natureza dos bens entregues ou a amplitude dos serviços prestados;
- a data em que for efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que for efetuado o pagamento por conta referido no segundo parágrafo da alínea a), na medida em que a referida data seja determinável e diferente da data de emissão da fatura;

- a base tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário sem taxas, bem como os descontos e outras reduções eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;
- a taxa do IVA aplicável;
- o montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime específico para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;

[...]

4.

a) Os sujeitos passivos devem entregar uma declaração num prazo a fixar pelos Estados-Membros. Esse prazo não pode exceder em mais de dois meses o termo de cada período de tributação. Este período é fixado pelos Estados-Membros em um, dois ou três meses. No entanto, os Estados-Membros podem fixar períodos diferentes, desde que não excedam um ano. Os Estados-Membros devem autorizar, segundo modalidades por eles determinadas, o sujeito passivo a efetuar essas declarações por via eletrónica e podem também exigir que sejam utilizados meios eletrónicos;

[...]

5. Os sujeitos passivos devem pagar o montante líquido do imposto sobre o valor acrescentado no momento da apresentação da declaração periódica. Contudo, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.»

Direito polaco

11 O artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, da Lei do imposto sobre bens e serviços (Ustawa r. o podatku od towarów i usług), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535, a seguir «lei do IVA»), dispõe que estão sujeitos ao imposto sobre bens e serviços, nomeadamente, a entrega onerosa de bens e a prestação onerosa de serviços efetuadas em território nacional..

12 Segundo o artigo 7.º, n.º 1, desta lei, entende-se por «entrega de bens», no sentido do artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, a transmissão do poder de dispor de bens como proprietário.

13 O artigo 15.º, n.os 1 e 2, da referida lei dispõe:

«1. São sujeitos passivos as pessoas coletivas, as entidades organizacionais sem personalidade jurídica e as pessoas singulares com uma das atividades económicas independentes mencionadas no n.º 2, quaisquer que sejam as finalidades e os resultados dessa atividade.

2. Entende-se por atividade económica qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas, mesmo que a atividade tenha sido exercida por uma única vez mas resulte das circunstâncias a intenção de a exercer de forma repetida. É igualmente considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

14 Segundo o artigo 19.º, n.º 1, da lei do IVA, a obrigação fiscal constitui-se no momento da entrega da mercadoria ou da prestação de serviços.

15 Em conformidade com o artigo 86.º, n.º 1, da mesma lei, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos das atividades sujeitas a tributação, os sujeitos passivos referidos no artigo 15.º da referida lei têm o direito de deduzir do montante do imposto de que é devedor o montante do imposto pago a montante. O n.º 2 deste artigo 86.º dispõe que o montante do imposto pago a montante é igual à soma dos montantes de IVA indicados nas faturas recebidas pelo sujeito passivo na aquisição de bens e serviços.

16 O artigo 14.º, n.º 2, ponto 1, alínea a), o Decreto do Ministro das Finanças, de 27 de abril de 2004, que implementa algumas disposições da Lei do imposto sobre bens e serviços (Dz. U. n.º 97, posição 970), na versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «decreto de 27 de abril de 2004»), prevê que quando a venda de bens ou serviços é justificada por faturas ou faturas de regularização emitidas por um operador inexistente ou não habilitado a emitir faturas ou faturas de regularização (a seguir «operador inexistente»), essas faturas e os documentos aduaneiros não dão direito a uma diminuição do imposto devido, nem ao reembolso de um crédito do imposto, nem ao reembolso do imposto pago a montante.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

17 No decurso do ano de 2004, a PPUH Stehcemp efetuou várias compras de combustível *diesel* que utilizou no quadro da sua atividade económica. As faturas relativas a estas compras de combustível foram emitidas pela Finnet sp. z o.o. (a seguir «Finnet»). A PPUH Stehcemp procedeu à dedução do IVA pago relativamente às compras de combustível.

18 Na sequência de uma fiscalização tributária, a Administração Fiscal recusou-lhe, por decisão de 5 de abril de 2012, o direito de deduzir este IVA devido ao facto de as faturas relativas a essas compras de combustível terem sido emitidas por um operador inexistente.

19 O Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi confirmou esta decisão, por decisão de 29 de maio de 2012, pelo facto de a Finnet dever ser considerada, face aos critérios previstos pelo decreto de 27 de abril de 2004, um operador inexistente que não podia proceder a entregas de bens. A constatação relativa à inexistência da Finnet baseava-se num conjunto de elementos, nomeadamente no facto de essa sociedade não estar registada para efeitos de IVA, não entregar declaração fiscal nem pagar impostos. Além disso, a referida sociedade não publicava as suas contas anuais e não detinha uma concessão para a venda de combustíveis líquidos. O imóvel designado como sua sede social no registo comercial encontrava-se num estado de descalabro que tornaria impossível qualquer atividade económica. Finalmente, todas as tentativas de entrar em contacto com a Finnet ou com a pessoa inscrita como seu diretor no registo comercial revelaram-se infrutíferas.

20 A PPUH Stehcemp interpôs recurso para o Wojewódzki Sąd Administracyjny w ?odzi (tribunal administrativo de ?ód?) contra a decisão do Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi de 29 de maio de 2012. Esse recurso não obteve provimento pelo facto de a Finnet ser um operador inexistente à data das operações em causa no processo principal e pelo facto de a PPUH Stehcemp não ter feito prova de diligência razoável por não ter verificado se essas operações estavam implicadas numa fraude.

21 A PPUH Stehcemp interpôs recurso de cassação para o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), invocando a violação do artigo 86.º, n.os 1 e 2, ponto 1, alínea a), da lei do IVA, lido em conjugação com o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva.

22 Em apoio do seu recurso de cassação, a PPUH Stehcemp alega que seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA privar um sujeito passivo de boa-fé do direito a dedução. Ora, a PPUH Stehcemp recebeu da Finnet documentos de registo que demonstravam que essa sociedade era um operador que operava legalmente, concretamente, uma certidão do registo comercial, a atribuição do número de identificação fiscal e um certificado de atribuição de um número de identificação estatística.

23 O tribunal de reenvio interroga-se sobre a importância que a jurisprudência do Tribunal de Justiça atribui à boa-fé do sujeito passivo no contexto do direito a dedução do IVA (v., designadamente, acórdãos Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16; Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446; Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549; e despachos Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125; e Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Considera que a boa-fé do sujeito passivo não pode dar direito à dedução de IVA se os requisitos materiais desse direito não estiverem preenchidos. E interroga-se nomeadamente sobre a questão de saber se a aquisição de bens pode ser qualificada de entrega de bens quando as faturas referentes a essa operação indicam um operador inexistente e quando é impossível determinar a identidade do verdadeiro fornecedor dos bens em causa. Com efeito, um operador inexistente não poderia transferir o poder de disposição das mercadorias como proprietário nem receber o pagamento. Nestas condições, as autoridades fiscais também não teriam um crédito fiscal exigível, de modo que não existiria um imposto devido.

24 Tendo em conta estas considerações o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Devem o artigo 2.º, n.º 1, o artigo 4.º, n.os 1 e 2, o artigo 5.º, n.º 1, e o artigo 10.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva [...] ser interpretados no sentido de que atos praticados em circunstâncias como as descritas no processo pendente no tribunal nacional, nas quais nem o sujeito passivo nem a autoridade tributária estão em condições de determinar a identidade do fornecedor efetivo de bens, constituem uma entrega de bens?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: Devem o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), o artigo 18.º, n.º 1, alínea a)[,] e o artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Diretiva ser interpretados no sentido de que se opõem a disposições nacionais segundo as quais – em circunstâncias como as descritas no processo pendente no tribunal nacional – o sujeito passivo não pode deduzir o imposto pago a montante em virtude de a fatura ter sido emitida por uma pessoa que não é a que efetivamente realizou a entrega dos bens e não ser possível determinar a identidade do fornecedor efetivo dos bens e obriga-lo a pagar o imposto ou designar a pessoa que, por ter emitido a fatura, é obrigada a pagá-lo, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva?»

Quanto às questões prejudiciais

25 Com as suas questões prejudiciais, que há que analisar conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se as disposições da Sexta Diretiva devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que recusa aos sujeitos passivos o direito de deduzir o IVA devido ou pago

relativamente a bens que lhes foram entregues pelo facto de a fatura ter sido emitida por um operador que deve ser considerado, face aos critérios previstos por essa regulamentação, um operador inexistente e de ser impossível determinar a identidade do verdadeiro fornecedor dos bens.

26 Segundo jurisprudência bem assente, o direito a dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Diretiva é um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado e que é exercido imediatamente para a totalidade dos impostos que oneraram as operações efetuadas a montante (v., neste sentido, acórdãos Mahagében e Dávid, C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.os 37, 38 e jurisprudência aí referida; Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, n.os 25 e 26; e Petroma Transports e o., C?271/12, EU:C:2013:297, n.º 22).

27 O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v., acórdãos Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, n.º 24; Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, n.º 25; e despachos Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, n.º 27; e Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, n.º 25).

28 No que se refere às condições materiais requeridas para a constituição do direito a dedução, resulta do teor do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva que, para se poder beneficiar desse direito, é necessário, por um lado, que o interessado seja um sujeito passivo no sentido da diretiva e, por outro, que os bens e serviços invocados para fundamentar esse direito sejam utilizados pelo sujeito passivo a jusante para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens tenham sido entregues ou os serviços prestados por outro sujeito passivo (v., neste sentido, acórdãos Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, n.º 52; Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, n.º 26; Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, n.º 29; e despacho Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, n.º 27).

29 Quanto às condições formais do direito a dedução, o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva prevê que o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com o disposto no artigo 22.º, n.º 3, desta diretiva. Nos termos deste artigo 22.º, n.º 3, alínea b), a fatura deve mencionar de forma distinta o número de identificação do IVA sob o qual o sujeito passivo realizou a entrega, o nome completo do mesmo e o seu endereço, e ainda a quantidade e natureza dos bens entregues.

30 No tocante ao processo principal, resulta da decisão de reenvio que a PPUH Stehcamp, que pretende exercer o direito a dedução, tem a qualidade de sujeito passivo na aceção da Sexta Diretiva, que a mesma efetivamente recebeu e pagou os bens em causa, concretamente, o combustível, indicados nas faturas emitidas pela Finnet e que utilizou esses bens a jusante para os efeitos das suas operações tributadas.

31 Contudo o tribunal de reenvio parte da premissa de que a operação mencionada na fatura em causa no processo principal não pode dar direito a dedução do IVA pago a montante, pois, embora a Finnet estivesse inscrita no registo comercial era considerada, face aos critérios previstos na regulamentação em causa no processo principal, um operador inexistente à data dessas entregas de combustível. Segundo o mesmo tribunal, essa inexistência resulta nomeadamente do facto de a Finnet não estar registada para efeitos de IVA, não entregar a declaração fiscal, não pagar o imposto e não dispor de concessão para a venda de combustíveis líquidos. Além disso, o estado arruinado do imóvel indicado como sede social tornaria impossível qualquer atividade económica.

32 Considerando que esse operador inexistente não pode realizar entregas de bens nem emitir faturas referentes a essas entregas segundo as disposições pertinentes da Sexta Diretiva, o tribunal de reenvio concluiu pela inexistência de uma entrega de bens no sentido da diretiva, uma vez que o verdadeiro fornecedor desses bens não podia ser identificado.

33 A este respeito, há que salientar, em primeiro lugar, que o critério de existência do fornecedor dos bens ou do seu direito de emitir faturas, como resulta da regulamentação em causa no processo principal, tal como interpretada pelo tribunal nacional, não figura entre as condições do direito a dedução salientados nos n.os 28 e 29 do presente acórdão. Em contrapartida, o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva dispõe que o fornecedor deve ter a qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 4.º, n.os 1 e 2, dessa diretiva. Assim, os critérios a que a regulamentação nacional em causa no processo principal, tal como interpretada pelo tribunal nacional, submete a existência do fornecedor ou o seu direito de emitir faturas não devem ser contrários aos requisitos resultantes da qualidade de sujeito passivo na aceção dessas disposições.

34 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade. Resulta daqui que o conceito de «sujeito passivo» é definido de forma ampla, baseando-se em circunstâncias factuais (v. acórdão Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, n.º 30).

35 No que se refere à Finnet, tal atividade económica não parece excluída, tendo em conta as circunstâncias que rodeiam as entregas de combustível em causa no processo principal. Esta conclusão não é afetada pela circunstância, salientada pelo tribunal de reenvio, segundo a qual o estado arruinado do imóvel em que se situa a sede social da Finnet não permitia nenhuma atividade económica, visto que tal constatação não exclui que essa atividade pudesse ser desenvolvida noutros locais diferentes da sede social. Quando a atividade económica consiste em fornecimentos de bens realizados no âmbito de várias vendas sucessivas, o primeiro adquirente e revendedor destes bens pode limitar-se a instruir o primeiro vendedor a transportar os bens diretamente para o segundo adquirente (v. despachos Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, n.º 34, e Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, n.º 32), mesmo que ele próprio não disponha dos meios de armazenamento e de transporte indispensáveis para proceder à entrega dos bens em causa.

36 Do mesmo modo, a eventual impossibilidade de estabelecer contacto com a Finnet ou com a pessoa inscrita como seu diretor no registo comercial no âmbito de procedimentos administrativos, quando essas tentativas de contacto tiverem sido realizadas durante o período anterior ou posterior às entregas em causa no processo principal, não permite concluir automaticamente pela inexistência de atividade económica à data dessas entregas.

37 Além disso, não resulta do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva que a qualidade de sujeito passivo dependa de uma qualquer autorização ou licença concedida pela Administração para o exercício de uma atividade económica (v., neste sentido, acórdão Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, n.º 30).

38 É certo que o artigo 22.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva dispõe que os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade como sujeitos passivos. Todavia, não obstante a importância dessa declaração para o bom funcionamento do sistema do IVA, essa declaração não é uma condição suplementar para o reconhecimento da qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 4.º da mesma diretiva, pois o artigo 22.º está inserido no título XIII da diretiva, com a epígrafe «Obrigações dos devedores do imposto» (v., neste sentido, acórdão

Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, n.º 31).

39 Daqui resulta que esta qualidade não pode depender do cumprimento das obrigações do sujeito passivo, resultantes dos n.os 4 e 5 do mencionado artigo 22.º, de apresentação de uma declaração fiscal e de pagamento do IVA. Por maioria de razão, o reconhecimento da qualidade de sujeito passivo não pode ficar sujeita à obrigação de publicar as contas anuais ou de dispor de uma concessão de venda de combustíveis, porque essas obrigações não estão previstas na Sexta Diretiva.

40 Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que um eventual incumprimento pelo fornecedor de bens da obrigação de declaração do início de atividade tributável não põe em causa o direito a dedução do destinatário dos bens entregues no que diz respeito ao IVA pago por estes. Assim, o referido destinatário beneficia do direito a dedução mesmo que o fornecedor desses bens seja um sujeito passivo que não está registado para efeitos de IVA, se as faturas relativas aos bens entregues contiverem todas as informações exigidas pelo artigo 22.º, n.º 3, alínea b) da Sexta Diretiva, especialmente as necessárias para a identificação da pessoa que emitiu as faturas e a natureza dos bens (v., neste sentido, acórdãos Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, n.os 33, 36 e 38, e Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, n.º 32).

41 O Tribunal de Justiça conclui daqui que as autoridades tributárias não podem recusar o direito a dedução pelo facto de o emitente da fatura já não dispor de um alvará de empresário em nome individual, e, portanto, já não ter direito a utilizar o seu número de identificação fiscal, quando a fatura inclua todas as informações enumeradas no artigo 22.º, n.º 3, alínea b) (v., neste sentido, acórdão Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, n.º 33).

42 No caso em apreço, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que as faturas relativas às operações em causa no processo principal mencionam, em conformidade com a referida disposição, a natureza dos bens entregues e o montante do IVA devido, assim como o nome da Finnet, o seu número de identificação fiscal e o endereço da sua sede social. Assim, as circunstâncias indicadas pelo tribunal de reenvio e resumidas no n.º 30 do presente acórdão não permitem concluir pela inexistência da qualidade de sujeito passivo da Finnet nem, portanto, recusar à PPUH Stehcemp o direito a dedução.

43 Há que acrescentar, em segundo lugar, que, no que se refere às entregas de combustível em causa no processo principal, as outras condições materiais do direito a dedução, indicadas no n.º 28 do presente acórdão, estavam igualmente cumpridas, apesar da eventual inexistência da Finnet à luz do decreto de 27 de abril de 2004.

44 Com efeito, a noção de «entrega de bens», constante do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, não se refere à transferência de propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas a qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere à outra parte o poder de dispor dele, na qualidade de proprietário desse bem (v., especialmente, acórdãos Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, n.º 7, e Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, n.º 20 e jurisprudência aí referida), a eventual ausência de poder de disposição jurídica por parte da Finnet relativamente aos bens em causa no processo principal não pode excluir a existência de uma entrega desses bens no sentido daquela disposição, uma vez que os referidos bens tenham efetivamente sido entregues à PPUH Stehcemp, que os utilizou para efeitos das suas operações tributáveis.

45 Além disso, o IVA que a PPUH Stehcemp pagou efetivamente a título das entregas de combustível em causa no processo principal, segundo as indicações constantes nos autos remetidos ao Tribunal de Justiça, era igualmente «devido ou pago», no sentido do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva. Com efeito, é jurisprudência constante que o IVA se aplica a todas as

transações de produção ou distribuição, com dedução do imposto que diretamente onerou os diversos elementos constitutivos do preço (v., designadamente, acórdãos Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 54; Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 49; e Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 28). Assim, a questão de saber se o fornecedor dos bens em causa no processo principal pagou ou não o IVA devido por essas operações de venda à Administração Fiscal não é relevante para o direito do sujeito passivo de deduzir o IVA pago a montante (v., neste sentido, acórdãos Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 54, e Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, n.º 25).

46 Ora, resulta do pedido de decisão prejudicial que, perante as circunstâncias do processo principal, o tribunal de reenvio considera que as operações em causa no processo principal foram efetuadas não pela Finnet, mas por outro operado que não era possível identificar de forma que as autoridades fiscais não puderam cobrar o imposto referente a essas operações.

47 A este respeito, há que recordar que a luta contra possíveis fraudes, evasões e abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva. Assim, cabe às autoridades e tribunais nacionais recusar o direito a dedução se se provar, perante elementos objetivos, que esse direito foi invocado fraudulentamente ou abusivamente (v. acórdãos Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.os 35 e 37 e a jurisprudência referida, e Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 26).

48 Se é assim quando uma fraude fiscal foi cometida pelo próprio sujeito passivo, assim é igualmente quando o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que, com a sua aquisição, participava numa operação envolvida numa fraude ao IVA. Nestas circunstâncias, o sujeito passivo em causa deve, para efeitos da Sexta Diretiva, ser considerado participante nessa fraude, independentemente da questão de saber se obteve ou não um benefício da revenda dos bens ou da utilização dos serviços no quadro das operações tributadas por si realizadas a jusante (v. acórdãos Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.os 38, 39 e jurisprudência referida, e Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 27).

49 Em contrapartida, quando as condições materiais e formais previstas na Sexta Diretiva para a constituição e o exercício do direito a dedução estejam reunidas, não é compatível com o regime do direito a dedução previsto por essa diretiva sancionar com a negação desse direito um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa estava envolvida numa fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação da cadeia de entregas, anterior ou posterior à realizada por esse sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA (v., neste sentido, acórdãos Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16; n.os 51, 52 e 55; Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.os 44 a 46 e 60; e Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.os 44, 45 e 47).

50 Cabe à Administração Fiscal que tenha constatado as fraudes ou irregularidades cometidas pelo emitente da fatura provar, a partir de elementos objetivos e não exigindo do destinatário da fatura verificações que não lhe incumbem, que esse destinatário sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução estava envolvida numa fraude ao IVA, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar (v., neste sentido, acórdãos Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 45, e LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 64).

51 A determinação das medidas que podem, no caso em apreço, ser razoavelmente exigidas a um sujeito passivo que pretende exercer o seu direito de dedução do IVA para se certificar de que as suas operações não estão envolvidas numa fraude cometida por um operador a montante depende essencialmente das circunstâncias do referido caso em apreço (v. acórdão Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 59, e despacho Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, n.º 37).

52 É certo que tal sujeito passivo se pode ver obrigado, quando disponha de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude, a colher informações sobre o operador ao qual tenciona comprar bens ou serviços a fim de se certificar da sua fiabilidade, mas a Administração Fiscal não lhe pode exigir, de uma maneira geral, que, por um lado, verifique se o emitente da fatura referente aos bens e serviços a título dos quais é requerido o exercício daquele direito disponha dos bens em causa e podia entregá-los e cumpriu as suas obrigações declarativas e de pagamento do IVA, para se certificar da inexistência de irregularidades ou fraude ao nível das operações a montante, ou, por outro lado, disponha de documentos a esse respeito (v., neste sentido, acórdãos Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.os 60 e 61; Stroytrans, C-642/11, EU:C:2013:54, n.º 49, e despacho Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, n.os 38 e 39).

53 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que as disposições da Sexta Diretiva devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que recusa a um sujeito passivo o direito de deduzir o IVA devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues pelo facto de a fatura ter sido emitida por um operador que deve ser considerado, face aos critérios previstos nessa regulamentação, um operador inexistente e de ser impossível determinar a identidade do verdadeiro fornecedor dos bens, exceto se estiver provado, perante elementos objetivos, e sem serem exigidas ao sujeito passivo verificações que lhe não incumbem, que o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que a entrega estava envolvida numa fraude ao IVA, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.

Quanto às despesas

54 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

As disposições da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de maio de 2002, devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que recusa a um sujeito passivo o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues pelo facto de a fatura ter sido emitida por um operador que deve ser considerado, face aos critérios previstos nessa regulamentação, um operador inexistente e de ser impossível determinar a identidade do verdadeiro fornecedor dos bens, exceto se estiver provado, perante elementos objetivos, e sem serem exigidas ao sujeito passivo verificações que lhe não incumbem, que o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que a entrega estava envolvida numa fraude ao imposto sobre o valor acrescentado, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.